

# SOBRE LA ADQUISICIÓN, CONSERVACIÓN Y PÉRDIDA DE LA RESIDENCIA FISCAL

*Germán Orón Moratal*

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universitat Jaume I. España.

Habiendo sido el profesor Dr. Domingues Oliveira un investigador que tantas y tan largas estancias investigadoras ha realizado fuera de su Brasil natal, así como la concurrencia de otras circunstancias familiares de carácter internacional que pueden influir en nuevas salidas, me lleva a pensar que un estudio dedicado a él bien puede ser este de la adquisición y pérdida de la residencia fiscal, si bien desde una perspectiva del Derecho positivo español y sus relaciones, en su caso, con el brasileño.

**SUMARIO: I. La residencia fiscal como cuestión de hecho y de derecho. II. La adquisición, conservación y pérdida de la residencia fiscal. II.1. Adquisición de la residencia fiscal. II.2. La conservación de la residencia y trabajadores desplazados. II.3. La pérdida de la residencia. III. Conclusiones. Bibliografía consultada.**

## **I. La residencia fiscal como cuestión de hecho y de derecho**

Como enseñara el civilista F. DE CASTRO, en relación con el domicilio –al que calificaba de término jurídico engañoso– y la residencia, ha de distinguirse con cuidado la cuestión de Derecho de la de hecho. “Cuáles requisitos debe tener –y su respectivo valor– es cuestión de Derecho; en cambio, es <<quaestio facti>>,... la de si existen o no en la realidad dichos requisitos”<sup>1</sup>.

Se puede residir en varios lugares o en ninguno (ej., vagabundos o indigentes), e incluso una habitación de hotel puede ser domicilio protegido (Sentencia de Tribunal Constitucional español 10/2002, de 17 de enero), y por ello el Derecho suele establecer criterios para atribuir la residencia a una persona natural o física, y no siempre de forma

---

<sup>1</sup> *Derecho Civil de España*, T. II, IEP, 1952, pág. 445 y 461.

homogénea. En materia fiscal, también se establecen criterios, y tampoco son idénticos en todos los casos a los efectos de los distintos impuestos que integran el sistema tributario.

De hecho, el art. 11 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que establece los criterios de sujeción a las normas tributarias españolas, fija para ello los de residencia y territorialidad, reservando el primero para los tributos de carácter personal, pero sin definir qué se entiende por residencia, como tampoco se hace en el art. 48 al fijar el domicilio fiscal de las personas físicas, con carácter general, donde tengan su residencia habitual.

Por tanto, para estar sujeto a determinadas normas tributarias hay que ser residente fiscal, y es la legislación interna de cada país la que establece a quién se considera residente en el mismo, y cuando se da la circunstancia de que la legislación de dos o más países consideran residente a una misma persona, es cuando se debe acudir a los convenios internacionales suscritos para encontrar una solución al conflicto suscitado<sup>2</sup>.

En la legislación interna española encontramos a su vez distintos criterios para atribuir la residencia, así como puntos de conexión para que se aplique una norma u otra dándose la condición de residente, y así resulta de lo establecido en el art. 28.1.1º de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades

---

<sup>2</sup> El Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición y también el modelo de convenio de la ONU, dedican el art. 4 a fijar el concepto de residente, si bien en este segundo donde se utiliza la expresión vivienda habitual en lugar de morar. El convenio entre España y la República Federativa del Brasil para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, hecho en Brasilia el 14 de noviembre de 1974, en su art. 4, con la rúbrica Domicilio fiscal, dispone: “1. A los efectos del presente Convenio, la expresión «residente de un Estado Contratante» designa cualquier persona que, en virtud de la legislación de este Estado, esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, su residencia, su sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga.

2. Cuando, en virtud de las disposiciones del párrafo 1, una persona física resulte residente de ambos Estados Contratantes, el caso se resolverá según las siguientes reglas:

a) esta persona será considerada residente del Estado Contratante donde tenga una vivienda permanente a su disposición. Si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados Contratantes, se considerará residente del Estado Contratante con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);

b) si no pudiera determinarse el Estado Contratante en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados Contratantes, se considerará residente del Estado Contratante donde viva de manera habitual;

c) si viviera de manera habitual en ambos Estados Contratantes o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado Contratante del que sea nacional;

d) si fuera nacional de ambos Estados Contratantes o no lo fuera de ninguno de ellos, las Autoridades competentes de los Estados Contratante resolverán el caso de común acuerdo.

3. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1, una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados Contratantes, se considerará residente del Estado Contratante en que se encuentre su sede de dirección efectiva.

Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, en virtud del cual una misma persona puede resultar residente, a la vez, en Comunidades Autónomas distintas según el tributo de que se trate. Para el IRPF, y por ende también para el IP, en aquellos casos en que no se puede concretar conforme a los criterios principales el lugar de residencia, se opta por el lugar de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no habiendo lugar, por tanto, a que una persona pueda ser considerada, a los efectos de estos dos impuestos, residente en más de una Comunidad.

En la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante LIRPF) se considera que se es contribuyente por tener la residencia habitual en territorio español o en el extranjero si en este último caso se da alguna de las circunstancias previstas en el artículo 10 de la citada Ley, entendiéndose que se tiene la residencia habitual si se permanece más de 183 días, durante el año natural, en territorio español, o que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta. Se presume que se es residente cuando cumpliendo las condiciones, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél (arts. 8 y 9 LIRPF).

De hecho, la condición de residente en el IRPF se tendrá en el periodo impositivo en que se den las circunstancias exigidas, y en principio se presumirá que se siguen dando en el sucesivo, salvo que se pierda la condición, pero hasta que ello se consolide se seguirá considerando residente a los efectos del cumplimiento de deberes formales u otras obligaciones, como puede ser para tributar por obligación personal en el Impuesto sobre sucesiones y donaciones, pues en este impuesto no se atiende al año natural si no que se computa de fecha a fecha.

Es más, resulta posible que aun dándose la circunstancia de estar más de 183 días en España, y haber adquirido la residencia, no se considere residente fiscal a efectos del IRPF y sólo se graven las rentas obtenidas en España, como ocurre con el régimen de trabajadores desplazados (art. 93 LIRPF), y así se está incorporando también dicha previsión en los últimos convenios internacionales para evitar la doble imposición suscritos (ej., el suscrito con Alemania en 2011, Kuwait, Andorra, México...)

Esto es, el hecho de la residencia tiene relevancia jurídica o se convierte en hecho jurídico a efectos fiscales, cuando se cumpla uno o varios de los requisitos fijados en las leyes,

convirtiéndose en una cualidad de la persona, pues como señalara CORTÉS DOMINGUEZ, el criterio de residencia acompaña a la persona de forma tal que, sin llegar a ser equiparable con la nacionalidad, es evidente que se convierte en una especie de criterio de nacionalidad fiscal<sup>3</sup>.

Dicha cualidad se adquiere, se conserva y se pierde conforme a Derecho, y de ello nos ocuparemos seguidamente.

El art. 93 LIRPF ya citado, y que tiene por destinatarios a quienes tienen una residencia fiscal previa distinta a la española, comienza disponiendo que “Las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español...”.

Por tanto, podemos decir que la residencia fiscal jurídicamente se mantendrá en tanto la persona a quien concierne no pretenda alterarla, u otro Estado pretenda considerarlo residente fiscal en su territorio por darse las circunstancias para ello establecidas en su respectiva legislación.

La Administración tributaria de un Estado normalmente preferirá que un contribuyente lo sea por su condición de residente, pues de ese modo le gravará su renta mundial, sea cual sea su origen, sin perjuicio de que si parte de las rentas obtenidas han sido gravadas en el extranjero, deba adoptar las medidas correspondientes para evitar la doble imposición.

Por otro lado, hay que señalar que la valoración de dónde atribuir la residencia también ha de ir ligada a la finalidad de la norma que atienda a la residencia para ser aplicable, pues no es lo mismo una norma que tenga como finalidad gravar rentas obtenidas en un lugar u otro –sobre lo que se incidirá más adelante--, que normas que tengan como fin facilitar la libertad de circulación o movimiento. En efecto, en el ámbito de la imposición indirecta hay disposiciones que regulan franquicias a la entrada de mercancías o productos procedentes de otros Estados, y en las que se emplea la expresión “residencia normal”, como ocurre en las directivas 83/182/CEE del Consejo, de 28 de marzo de 1983,

---

<sup>3</sup> *Ordenamiento Tributario español*, Ed. Tecnos, Madrid, 1968, pág. 155. Más recientes en relación con la residencia fiscal son los estudios contenidos en los Documentos de Trabajo del IEF, en concreto el 7/2018, dedicado a *Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional*, dirigido por I. MERINO JARA (accesible en [https://www.ief.es/comun/Descarga.cshtml?ruta=~/docs/destacados/publicaciones/documentos\\_trabajo/2018\\_07.pdf](https://www.ief.es/comun/Descarga.cshtml?ruta=~/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2018_07.pdf)) y el 6/2019, dirigido por M. LUCAS DURÁN, dedicado a *Residencia fiscal: problemática y cuestiones actuales*, (accesible en [https://www.ief.es/comun/Descarga.cshtml?ruta=~/docs/destacados/publicaciones/documentos\\_trabajo/2019\\_06.pdf](https://www.ief.es/comun/Descarga.cshtml?ruta=~/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2019_06.pdf)).

relativa a las franquicias fiscales aplicables en el interior de la Comunidad en materia de importación temporal de determinados medios de transporte, y 2009/55/CE del Consejo, de 25 de mayo de 2009, relativa a las exenciones fiscales aplicables a las introducciones definitivas de bienes personales de los particulares procedentes de un Estado miembro, así como las referencias a la residencia habitual (e incluso secundaria en la legislación del IVA, arts. 30 y 94 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre).

Precisamente, en relación con un ciudadano con vínculos en dos Estados miembros de la Unión Europea, y a los efectos de aplicar o no alguna de las variadas exenciones existentes, en la Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Sexta), de 12 de julio de 2001 (ECLI:EU:C:2001:407), en el asunto C-262/99, apartado 58, se afirma en relación con la residencia a estos efectos, que la “apreciación debe realizarse a la luz del objetivo de la Directiva. A este respecto, hay que señalar que ésta, según sus considerandos, tiene por objeto favorecer el ejercicio de la libre circulación de los residentes comunitarios en el interior de la Comunidad y que la supresión de los obstáculos derivados de los regímenes fiscales aplicados a la importación temporal de ciertos medios de transporte de uso privado o profesional es particularmente necesaria para la constitución de un mercado económico que tenga características análogas a las de un mercado interior (sentencia de 29 de mayo de 1997, Klattner, C-389/95, Rec. P. I-2719, apartado 25). Y responde a la cuestión prejudicial suscitada que “el artículo 7, apartado 1, de la Directiva debe interpretarse en el sentido de que, cuando una persona tiene al mismo tiempo vínculos personales y profesionales en dos Estados miembros, el lugar de su residencia normal, determinado en el marco de una apreciación global en función de todos los elementos de hecho relevantes, es aquel en que esté localizado el centro permanente de los intereses de dicha persona y que, en el supuesto de que dicha apreciación global no permita tal localización, debe concederse prioridad a los vínculos personales”.

Estos vínculos personales son los que mejor se acompañan con la libertad de circulación de los ciudadanos.

Con ello podemos decir, como también afirma el TS en la sentencia de 28 de noviembre de 2017, Roj: STS 4306/2017, que la residencia habitual es un “concepto jurídicamente abierto”.

## **II. La adquisición, conservación y pérdida de la residencia fiscal**

La residencia fiscal proyecta su eficacia especialmente sobre los tributos de carácter personal, así como sobre el cumplimiento de determinados deberes formales. Y según cual sea la residencia será una u otra Hacienda Pública la que podrá exigir las correspondientes obligaciones, sin perjuicio de que pueda haber más de una Hacienda que considere que tiene derecho a considerar residente en su territorio a una misma persona. Por ello, diferenciaremos entre la adquisición de la residencia, su conservación y por último, la pérdida de la misma.

### **II.1. Adquisición de la residencia fiscal**

En la normalidad de los casos, la adquisición de la residencia vendrá dada por la permanencia en un país, incluso con carácter previo a la eventual realización de hecho imponible alguno, bien por permanecer residiendo en el lugar de nacimiento o en el lugar donde se hubieran podido trasladar los ascendientes que deben procurar la manutención del menor.

Se puede decir, por tanto, que la cualidad de residente fiscal se adquiere por la permanencia en el lugar de nacimiento más allá de 183 días en el año natural o civil, y a partir de ahí se conservará en tanto no se pierda por la adquisición de otra residencia fiscal distinta.

Más concreta es la regulación que el Código Civil contiene sobre la vecindad civil, tanto por lo que se refiere a su adquisición, cambio y recuperación, como atendiendo a si se ha nacido en España (art. 14 CC)<sup>4</sup>, o se trata de extranjeros que adquieren la nacionalidad

---

<sup>4</sup> El art. 14 dispone: 1. La sujeción al derecho civil común o al especial o foral se determina por la vecindad civil.

2. Tienen vecindad civil en territorio de derecho común, o en uno de los de derecho especial o foral, los nacidos de padres que tengan tal vecindad.

Por la adopción, el adoptado no emancipado adquiere la vecindad civil de los adoptantes.

3. Si al nacer el hijo, o al ser adoptado, los padres tuvieran distinta vecindad civil, el hijo tendrá la que corresponda a aquél de los dos respecto del cual la filiación haya sido determinada antes; en su defecto, tendrá la del lugar del nacimiento y, en último término, la vecindad de derecho común.

Sin embargo, los padres, o el que de ellos ejerza o le haya sido atribuida la patria potestad, podrán atribuir al hijo la vecindad civil de cualquiera de ellos en tanto no transcurran los seis meses siguientes al nacimiento o a la adopción.

La privación o suspensión en el ejercicio de la patria potestad, o el cambio de vecindad de los padres, no afectarán a la vecindad civil de los hijos.

En todo caso el hijo desde que cumpla catorce años y hasta que transcurra un año después de su emancipación podrá optar bien por la vecindad civil del lugar de su nacimiento, bien por la última vecindad de cualquiera de sus padres. Si no estuviera emancipado, habrá de ser asistido en la opción por el representante legal.

(art. 15 CC). Ante la ausencia de una regulación en términos similares sobre la residencia fiscal, debe realizarse una interpretación sistemática para atribuir la residencia. Por otro lado, la regulación sobre la residencia fiscal se contiene en la legislación del IRPF, que es un impuesto periódico, y está pensada esencialmente para ese impuesto, esto es para atribuir la residencia a los efectos de cada periodo impositivo, pero tendrá efectos sobre otros tributos cuando en la regulación de los mismos haya reenvíos expresos o tácitos a la misma. Pero también encontramos disposiciones que regulan la residencia habitual de las personas físicas a los efectos del régimen de cesión de tributos en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, que regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común, partiendo de la previa condición de ser residentes en territorio español (art. 28).

Por ejemplo, tanto en el Impuesto sobre el Patrimonio (IP) como en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), encontramos remisiones expresas a la legislación del IRPF para determinar la residencia, y si bien el primero es periódico de devengo instantáneo y se devenga al finalizar el año natural, como en el régimen general del IRPF, la condición de residente coincidirá en ambos impuestos en ese momento temporal, pero la situación puede ser más compleja en el ISD, pues por ejemplo una persona que se haya trasladado a España en el primer semestre del año del año corriente, si no cambia de residencia antes de finalizar el mismo, será residente fiscal en España en ese mismo año a los efectos del IRPF, pero si una vez efectuado el traslado recibe una herencia de un causante que residiese en España, antes de haber completado los 183 días, pero que sí se habrán completado el 31 de diciembre, y por tanto incluso antes de finalizar el plazo de declaración de impuesto sucesorio, las cosas cambian. El Reglamento del Impuesto (Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre) en su art. 17, que mantiene la remisión a la normativa del IRPF, concreta que se computará los días de residencia exigidos “con relación a los trescientos sesenta y cinco días anteriores al del devengo del Impuesto”. No parece que resulte sencillo que el país de procedencia llegue a tener noticia de dicha herencia si en su territorio no hubiera bienes del causante.

---

4. El matrimonio no altera la vecindad civil. No obstante, cualquiera de los cónyuges no separados, ya sea legalmente o de hecho, podrá, en todo momento, optar por la vecindad civil del otro.

5. La vecindad civil se adquiere:

1.º Por residencia continuada durante dos años, siempre que el interesado manifieste ser esa su voluntad.

2.º Por residencia continuada de diez años, sin declaración en contrario durante este plazo.

Ambas declaraciones se harán constar en el Registro Civil y no necesitan ser reiteradas.

6. En caso de duda prevalecerá la vecindad civil que corresponda al lugar de nacimiento.

La adquisición de la residencia también puede venir por el centro de intereses vitales, esto es, el núcleo principal o base de las actividades o intereses económicos. En el modelo de convenio se dispone que se considerará residente del Estado Contratante con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales), o en la terminología de la Ley española, que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta, y estando ante el gravamen de rentas, parece que a tales efectos debe ser determinante el volumen de rentas obtenido en el correspondiente país para considerarle residente, cuando por la titularidad de vivienda o viviendas en más de un país o de los días de permanencia, no se acredite adecuadamente la misma.

Como ya hace tiempo señalara CARMONA FERNÁNDEZ, «el término principal (referido al núcleo de las actividades o intereses del sujeto pasivo) sólo puede ser entendido por comparación del territorio español con cada uno de los demás Estados, y no con todos ellos en conjunto. O dicho de una manera más sencilla, el volumen de actividades o intereses residenciales en España debe compararse no con el volumen exterior global, sino con los demás países uno por uno»<sup>5</sup>.

Por tanto, no habiéndose cumplido la permanencia de 183 días en un año natural, ni teniendo el centro de intereses vitales en un país, salvo que se dé la presunción por la residencia del cónyuge y los hijos menores, no puede adquirirse la residencia en España, y una vez adquirida, en los sucesivos podrían computarse como presenciales las ausencias esporádicas, de lo que nos ocuparemos a continuación en relación con la conservación de la residencia.

No habiéndose alcanzado el periodo de 183 días con carácter previo, pretender atribuir la residencia fiscal a partir de conjeturas, pruebas indirectas y presunciones constituye un ejemplo de las desmesuras e interpretaciones amplias y erróneas que viene denunciando la doctrina desde hace algunos años y a las que se ha hecho o hará referencia.

En el caso resuelto por el Tribunal Superior de Justicia de Murcia, en sentencia 615/2018, de 24 de septiembre de 2018, (ROJ: STSJ MU 1827/2018 - ECLI:ES:TSJMU:2018:1827), se evidencia esa necesidad de acreditación de la permanencia de los 183 días en España, sin incluir ausencias temporales, pues tratándose

---

<sup>5</sup> En *Carta tributaria*, “De los apátridas fiscales y los cambios artificiales de residencia”, núm. 231, 1995, pg. 8.



de un nacional español que dejó de ser residente en España en 2007 y regresó en 2010 por motivos familiares, y habiendo estado 114 días en Tailandia, país donde había adquirido la residencia fiscal en 2007, la Administración española pretendió atribuirle la residencia fiscal en España en 2010 computando no sólo los días que estuvo en España, sino también los que se ausentó pero no estuvo en Tailandia, algo que no admite la sentencia citada<sup>6</sup>, negando por tanto la adquisición de la residencia fiscal en España para ese periodo impositivo.

Por otro lado, hay que tener en cuenta que según sean las rentas que obtenga el contribuyente, la residencia puede pasar a un segundo plano para determinar el país de tributación, como ocurre en varios convenios para evitar la doble imposición en relación con las pensiones. Por citar el caso de Brasil, en el convenio con España, si no exceden de 3000US\$, se gravarán en el país de residencia del perceptor, pero el exceso puede gravarse también en el Estado pagador, quedando las pensiones excluidas del régimen de las remuneraciones públicas. En cambio, en el convenio con Portugal, ese límite cuantitativo no existe, y además se incluyen en el régimen de las remuneraciones públicas a las pensiones, lo que permite que a los nacionales sea el Estado pagador de la pensión si procede por servicios por funciones públicas quien sólo grave la pensión, lo que supone que un brasileño que traslade su residencia a Portugal, percibiendo una pensión por servicios públicos a Brasil, tribute por la pensión exclusivamente en Brasil, que es el Estado pagador (art. 18 y 19 del convenio firmado el 16 de mayo de 2000<sup>7</sup>).

## II.2 La conservación de la residencia y trabajadores desplazados

Habiéndose adquirido una residencia fiscal se conservará mientras no concurren circunstancias que provoquen su pérdida, y es aquí donde alcanza todo su significado la previsión legal de cómputo de las ausencias dentro de los días de permanencia, en la redacción del art. 9 LIRPF: *“Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como*

---

<sup>6</sup> Esta sentencia es analizada por Gil García, E., “La residencia fiscal, a propósito de la STSJ de Murcia de 24 de septiembre de 2018”, en *Nueva Fiscalidad*, número 1, Enero-Marzo 2019, pág. 219ss.

<sup>7</sup> El convenio Brasil/Portugal, en la publicación oficial portuguesa, puede verse en [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/convencoes\\_evitar\\_dupla\\_tributacao/convencoes\\_tabelas\\_doclib/Documents/brasil.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doclib/Documents/brasil.pdf)

*paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural”.*

De hecho, la Administración tributaria española ha venido tradicionalmente considerando que esas ausencias temporales o esporádicas incluso podían ser superiores a los 183 días que se exigen para ser residentes, esto es, para la Administración española una persona que fuese residente en España, lo seguía siendo aun estando fuera de España más de 183 días del periodo impositivo, lo que es razonable, pero también incluso estando todo ese tiempo en el mismo lugar, lo cual ya no es tan razonable. Así lo confirman numerosas resoluciones de los Tribunales Económico-administrativos y consultas de la Dirección General de Tributos, planteamiento que no ha sido asumido por el Tribunal Supremo en las distintas sentencias dictadas en relación con los llamados becarios del ICEX, que desempeñaban sus tareas en oficinas comerciales de embajadas españolas en el extranjero durante casi el año completo (sentencias de 28 de noviembre de 2017, Roj: STS 4306/2017; 14 de diciembre de 2017 y de 1 de marzo de 2018, Roj: STS 695/2018, entre otras).

Si se trae a colación esta jurisprudencia, no es tanto por el sentido del fallo y el criterio jurisprudencial fijado, sino por evidenciar el criterio de la Administración, que trató de defender hasta la máxima instancia judicial, pues fue ella la que planteó el recurso de casación contra sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia que no compartieron su criterio. Esto es, pretendía la Administración tributaria española que siguiera conservando la residencia fiscal aquella persona que lo había sido pero que ya no ha estado en el periodo impositivo 183 días en España, pero sí los había estado en otro país.

Las ausencias esporádicas pueden ser relevantes para no perder la residencia y conservarla, pero por el contrario, carece de fundamento computarlas para adquirir la residencia fiscal, cuando realmente la presencia en el territorio español es ausencia esporádica del territorio en que se tiene previamente la residencia, siempre que no se computen los 183 días en España dentro del período impositivo. Este es el criterio postulado en la sentencia anteriormente citada del TSJ de Murcia, que consideró que el contribuyente seguía siendo residente en Tailandia, a pesar de haber estado 114 días, por no haber alcanzado los 183 de permanencia en otro país, en concreto en España, siendo por tanto ausencias esporádicas de su residencia tailandesa.

Para dejar de ser residente fiscal en España, deberá acreditarse que se ha adquirido esa condición en otro Estado, lo cual será sencillo si el nuevo Estado certifica tal circunstancia, aunque los tribunales han venido admitiendo que pueda acreditarse por otros medios (la Sala de lo Contencioso de la Audiencia Nacional, sección 2ª, en las sentencias a los recursos 143/2008 de 04/03/2010, 104/2006 de 23/10/2008, 83/2006 de 28/03/2007 y 282/2007 de 04/02/2010, ante la inexistencia de certificado expedido por otros países, anulan resoluciones del TEAC a este respecto, sentenciando que el “certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades competentes del país de residencia” no es la única forma de acreditar la residencia fiscal en el extranjero)<sup>8</sup>.

También será posible que entre dos Estados se suscite el conflicto para determinar la condición de residente fiscal en un determinado país y no en otro, lo cual será mucho más sencillo de resolver si entre ellos han suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional sobre la renta, aunque en el caso citado de la sentencia del TSJ de Murcia, la Administración española se dirigió exclusivamente al contribuyente, incluso modificando el criterio de un acto administrativo previó que admitió la rectificación de la autoliquidación solicitada, pues inicialmente había declarado en 2010 y años anteriores por IRPF, e instó la rectificación para tributar por IRNR, que se admitió, y a pesar de haber convenio con Tailandia y aportado certificado de residencia en dicho país.

Pero en principio, para dejar de ser residente en un Estado deberán darse las circunstancias para poder ser así considerado en otro distinto, como es la permanencia, o si esa no se diese que radique el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta, esto es, la obtención de las principales rentas en el nuevo Estado que pretende considerarlo residente, o tener cónyuge residente en él, etc. En el caso de la sentencia del TSJ de Murcia se entra a analizar el concepto de centro de intereses, y se reitera que han de ser económicos, siendo como era además en ese caso, que el cónyuge y una hija menor residían en Tailandia.

Como ha venido señalando la doctrina que se ha ocupado de esta problemática, en relación con las ausencias esporádicas, la Administración “ha adoptado un criterio que le favorece en gran medida al ser excesivamente amplio... Normalmente ha manifestado que toda ausencia será considerada como esporádica, con independencia de su duración,

---

<sup>8</sup> Sobre los certificados de residencia vid. RIBES RIBES, A., “La problemática de los certificados de residencia en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes”, *Quincena Fiscal*, nº 21, 2005, pp. 11-23.

mientras que no se acredite la residencia fiscal de la persona en otro país. Esta interpretación, desde nuestro punto de vista errónea, favorece claramente a la Administración por dos razones: permite trasladar la carga de la prueba hacia la figura del contribuyente y genera una atracción hacia nuestro país de los supuestos transitorios de «aresidencia». Pensamos que el error de esta interpretación radica en la inobservancia del texto normativo donde se indica que: «... se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país»<sup>9</sup>.

Pero no debe olvidarse que el IRPF pretende gravar la renta obtenida por el contribuyente, que será la obtenida en España y fuera de España por el residente, mientras que para el no residente es el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) el que grava exclusivamente la renta de fuente española. Pues bien, como ya señalara DOMÍNGUEZ PUNTAS, cuando se utiliza el cómputo del plazo de permanencia sin considerar la previa obtención de renta en nuestro país, se desnaturaliza desmesuradamente la inversión de la carga de la prueba, permitiendo considerar residentes en España a todas las personas de la Tierra que simplemente hayan entrado en nuestro país, permaneciendo por plazo inferior a 183 días y no obteniendo rentas en nuestro territorio, sino sólo en el extranjero<sup>10</sup>.

Lógicamente, si el sujeto que se encuentra en España lo es por haber accedido a un contrato laboral, lo normal será adquirir la residencia. Incluso desde el primer día, si el contrato tiene una duración superior a los seis meses el pagador le considerará residente fiscal, como ocurre por ejemplo con los deportistas profesionales. Si el contrato es de duración inferior, deberá contar con un permiso de trabajo que permita la contratación, y el tiempo desde el que se disponga del mismo, más el de permanencia ya transcurrido podrá ser relevante. Pero cuando no hay vínculo laboral con España, y quien se encuentra ocasionalmente en su territorio obtiene ingresos fuera y en su caso también en España, la cuestión es bien distinta, pues se debe dar la condición de cubrir los 183 días de permanencia en España para perder la residencia fiscal precedente, y todo ello con independencia de la consideración fiscal del territorio en el que se tuviera la residencia

---

<sup>9</sup> GARCÍA CARRETERO, B. “Hacia la determinación del concepto de ausencias esporádicas en la fijación de la residencia en el IRPF”, en *Revista Quincena Fiscal*, num. 10/2018 y también en “La residencia de las personas físicas en la legislación interna”, en *Residencia fiscal y otros aspectos conflictivos*, AEADAF-Thomson Reuters Aranzadi, 2013, pág. 37.

<sup>10</sup> “La noción de residencia y sus implicaciones en las normas tributarias, de control de cambios y de inversiones de capitales”, *Gaceta Fiscal*, núm. 173 y 174, 1999. También vid., MACARRO OSUNA, J.M., “Supuesto de sujeción por la renta mundial al IRPF sin que medie presencia física en territorio español”, en MERINO JARA, I. (dir.): *Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional*, Documentos de Trabajo, IEF, nº 7, 2018, pp. 39-67, citado en nota 3.

fiscal, esto es, tanto si se trata de otro país con un sistema tributario equiparable al español, como si se trata de un territorio de baja tributación.

De hecho, existe para trabajadores desplazados a España un régimen fiscal específico -- regulado en el art. 93 LIRPF y en los arts. 113 a 120 del Reglamento del Impuesto--, consistente en tributar conforme al tipo de gravamen del IRNR aun habiendo pasado a ser residente en España, régimen que se reconoce o se deniega por la Administración en el marco de un procedimiento de gestión tributaria (así lo califica expresamente el TEAC en Resolución 5014/2012/00/00, de 04 de febrero de 2016, F. de Derecho 4º), que se inicia con la presentación del modelo 149, y entre otros requisitos que deben cumplir los solicitantes de la aplicación de dicho régimen es la de *“Que no hayan sido residentes en España durante los diez períodos impositivos anteriores a aquel en el que se produzca su desplazamiento a territorio español”*.

Estando ante un procedimiento de gestión, este acaba con un acto administrativo, bien expreso, bien presunto, y siendo expreso puede ser de reconocimiento de la aplicación o de denegación del régimen, siendo un acto susceptible de recurso, como lo evidencian las diversas resoluciones de Tribunales económico-administrativos y sentencias de los tribunales, pudiendo citar como más significativa la del TSJ de Madrid, sala de lo contencioso, sección 5ª, de 18 de febrero de 2015 (Roj: STSJ M 1579/2015 - ECLI: ES:TSJM:2015:1579), y número de recurso 1713/2012, en la que se estima el recurso y se reconoce la procedencia de la aplicación del régimen denegado por la Administración Tributaria.

En consecuencia, el reconocimiento de la aplicación del régimen especial conlleva en sí el reconocimiento de la residencia fiscal previa en el territorio de procedencia y la declaración en Derecho de la aplicación de un régimen fiscal más favorable durante el tiempo previsto, salvo que se renuncie o proceda la exclusión por dejar de cumplir los requisitos para ello.

Por tanto, el reconocimiento de la aplicación del régimen especial tiene una proyección temporal retrospectiva, y otra prospectiva. Retrospectiva en cuanto se reconoce que el solicitante no ha residido fiscalmente en España en los diez periodos impositivos anteriores, y prospectiva en tanto que se proyecta durante los siguientes cinco años, salvo que se renuncie, o se incumplan las condiciones y proceda la exclusión del régimen, que *“surtirá efectos en el periodo impositivo en que se produzca el incumplimiento”* (art. 118

RIRPF). Esto es, la exclusión es posible por dejar de concurrir las circunstancias que forman parte de las circunstancias necesarias para aplicarlo en cualquiera de los cinco años<sup>11</sup>.

### II.3 La pérdida de la residencia

Esta se producirá cuando se haya adquirido otra distinta, con las circunstancias que deben concurrir y que se han señalado más arriba, pues en tanto no se pierda se conservará la precedente. Si bien, en los casos en que la pérdida de la misma sea consecuencia de cumplir los requisitos para adquirir la nueva en un territorio de baja tributación, encontramos ciertas restricciones a la admisión de la pérdida de la residencia en España.

Como ya se ha dicho, para el cómputo de los días, siendo residente, las ausencias esporádicas no son relevantes para la pérdida de la residencia, salvo que se acredite la residencia en otro país, pero si tal país fuese considerado paraíso fiscal, *“la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural”* (art. 9 LIRPF). Esta es una circunstancia para la pérdida de la residencia en España, aun cuando puede decirse que no es únicamente aplicable en caso de traslado a un paraíso fiscal, pues la permanencia en otro país los 183 será necesaria, si bien las características de la prueba que exija la Administración española sí pueden ser más exigentes que si la nueva residencia no es un territorio así considerado.

Es más, para un contribuyente nacional que ha sido residente, conforme al art. 8.2 LIRPF, no perderán la condición de contribuyente por este impuesto si acreditan su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal, regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes.

Esto es, aunque se pruebe conforme al art. 9 la permanencia en un territorio considerado paraíso fiscal durante más de 183 días, se sigue considerando residente en España, durante cinco períodos impositivos, el del traslado y cuatro más, al nacional que no cumple el requisito de estar más de 183 días en España ninguno de esos años, por trasladar su residencia fiscal a un paraíso fiscal, por lo que la aplicación del impuesto en esos casos es más una medida con tintes represivos por el

---

<sup>11</sup> En concreto, para estos actos de declaración sobre la procedencia de la aplicación del régimen especial, como reconoce la sentencia de la Audiencia Nacional de 4 de abril de 2018, rec. 50/2017 (Sala de lo contencioso-administrativo, sección 4ª, Roj: SAN 2005/2018 - ECLI: ES:AN:2018:2005), su pérdida de efectos o anulación, en expresión de la sentencia, requeriría la “tramitación del correspondiente procedimiento revisorio”. Ese procedimiento sólo puede ser la declaración de lesividad y su posterior impugnación para obtener el necesario pronunciamiento judicial, conforme al art. 218 LGT, no un procedimiento inspector iniciado con posterioridad a la emisión del documento acreditativo.

traslado, pues con la recaudación se financiarán gastos públicos que sólo indirectamente pueden afectar al ya no residente.

Ahora bien, esta previsión sobre el diferimiento de la pérdida de la residencia, no se establece en sentido contrario para la anticipación de la adquisición de la residencia en España por nacionales que la hubieran perdido (e incluso nunca tenido), o no nacionales, pues para la adquisición de la residencia no hay norma específica que atienda al territorio de procedencia, por lo que deben darse necesariamente los 183 días de permanencia dentro del año natural, y una vez dados, las ausencias esporádicas ya podrán ser irrelevantes, continuando siendo residente. Pero no procede considerar la existencia de ausencias esporádicas irrelevantes y por tanto incluirlas en el cómputo de días cuando aún no se ha acreditado la permanencia en España de los 183 días en el año natural. En esos casos, tanto los días de permanencia en España, como en otros territorios, serán ausencias esporádicas de donde se tiene la residencia fiscal.

### **III. Conclusiones**

La residencia fiscal ha de ser una, pero es posible el conflicto cuando una misma persona, con vivienda propia o arrendada en dos países, presente unas características de desplazamientos, y singularmente si las rentas que obtiene son especialmente sustanciosas. En esos casos, puede que ambos Estados pretendan considerarle residente en su territorio. Para ello, el hecho de la permanencia efectiva de los 183 días es indispensable, y disponiendo de una previa residencia fiscal, el nuevo Estado que quiera atraerlo a su jurisdicción fiscal para gravar todas sus rentas con independencia de la fuente, debe acreditar esa permanencia, sin poder incluir en su cómputo las ausencias temporales o esporádicas, pues estas serán tales respecto de la residencia fiscal previa, y no pueden servir para adquirir una nueva. El trino de la adquisición, conservación y pérdida de la residencia fiscal, por tanto, también confluye en un único hecho, que es el de la permanencia más de 183 días, y no dándose éstos, sólo si el centro de intereses vitales, en el sentido de los intereses económicos por ser ese territorio la fuente principal de renta, podrá pretender gravar este otro Estado las rentas y patrimonio como residente fiscal.

Adquirida una residencia fiscal, esta se conservará en tanto no se den las circunstancias para adquirir otra distinta, y cuando estas se den, se perderá la precedente, que en circunstancias normales y típicas requerirá la permanencia al menos de 183 días en el año natural (a efectos del ISD se computa de fecha a fecha), aun cuando es posible que siendo

nacional español y residente en España, si se traslada a un paraíso fiscal, la pérdida de la residencia sea diferida cinco años, teniendo la residencia tanto en el territorio así considerado, como en España por ficción legal.

Agosto, 2019

## **BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA**

CARMONA FERNÁNDEZ, N., “De los apátridas fiscales y los cambios artificiales de residencia”, *Carta tributaria*, núm. 231, 1995.

CASTRO Y BRAVO, F. DE, *Derecho Civil de España*, T. II, IEP, 1952.

CORTES DOMÍNGUEZ, M. *Ordenamiento Tributario español*, Ed. Tecnos, Madrid, 1968.

DOMÍNGUEZ PUNTAS, A., “La noción de residencia y sus implicaciones en las normas tributarias, de control de cambios y de inversiones de capitales”, *Gaceta Fiscal*, núm. 173 y 174, 1999.

GARCÍA CARRETERO, B., “La residencia de las personas físicas en la legislación interna”, en *Residencia fiscal y otros aspectos conflictivos*, AEADAF-Thomson Reuters Aranzadi, 2013.

GARCÍA CARRETERO, B. “Hacia la determinación del concepto de ausencias esporádicas en la fijación de la residencia en el IRPF”, en *Revista Quincena Fiscal*, num. 10/2018

GIL GARCÍA, E., “La residencia fiscal, a propósito de la STSJ de Murcia de 24 de septiembre de 2018”, en *Nueva Fiscalidad*, número 1, Enero-Marzo 2019.

LUCAS DURÁN, M. (Director), *Residencia fiscal: problemática y cuestiones actuales*, Documentos de Trabajo del IEF, 6/2019, accesible en [https://www.ief.es/comun/Descarga.cshtml?ruta=~/docs/destacados/publicaciones/documentos\\_trabajo/2019\\_06.pdf](https://www.ief.es/comun/Descarga.cshtml?ruta=~/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2019_06.pdf)

MACARRO OSUNA, J.M., “Supuesto de sujeción por la renta mundial al IRPF sin que medie presencia física en territorio español”, en *Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional*, Documentos de Trabajo, IEF, nº 7/2018, pp. 39-67.

MERINO JARA, I. (Director), *Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional*, Documentos de Trabajo del IEF, 7/2018, accesible en



[https://www.ief.es/comun/Descarga.cshtml?ruta=~/docs/destacados/publicaciones/documentos\\_trabajo/2018\\_07.pdf](https://www.ief.es/comun/Descarga.cshtml?ruta=~/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2018_07.pdf).

RIBES RIBES, A., “La problemática de los certificados de residencia en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes”, *Quincena Fiscal*, nº 21, 2005.